

## АУДИТ АСПЕКТОВ УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКИ

© 2012

*Н.С. Сахчинская*, докторант, доцент кафедры «Налоговое дело, бухгалтерский учет и аудит»  
*НОУ ВПО Самарская гуманитарная академия, Самара (Россия)*

---

*Ключевые слова:* аудит; аудиторская деятельность; учетная политика; аудиторское заключение.

*Аннотация:* В статье подробно рассматривается структура и содержание внешнего аудита учетной политики, а также проводится обзор нормативных актов, в которых отражена необходимость раскрытия учетной политики аудируемого лица и ее влияние на выражение мнения аудитора.

Учетная политика организации является объектом проверки на всех этапах аудита финансовой отчетности - от планирования до формирования аудиторского заключения.

На этапе планирования аудита нормативно-рекомендуемых аспектов учетной политики оценка риска необходима для определения времени и трудозатрат на аудиторскую проверку, для составления плана и программы аудита таким образом, чтобы свести к минимально приемлемому значению аудиторский риск, не допуская при этом нерационального завышения времени проверки и трудозатрат на нее.

На этапе аудиторской проверки оценка аудиторского риска нужна для более взвешенного и обоснованного подхода к объему собранных аудиторских доказательств, определения объема выборок по сегментам, проведения аналитических процедур и детальных тестов.

При подготовке аудиторского заключения оценка аудиторского риска необходима для выработки окончательного мнения о достоверности отчетности промышленных предприятий.

Обследованные нами аудиторские фирмы разрабатывают свои внутренние стандарты плана проверки,

приспособленные к отраслевой специфике клиента.

Результаты выполняемых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, так как они служат основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса аудита учетной политики.

Общий план служит руководством в осуществлении программы аудита.

В процессе аудита нормативно-рекомендуемых аспектов учетной политики у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана. Вносимые в план изменения, а также причины изменений аудиторю следует подробно документировать [7].

В процессе планирования затрат времени аудиторю необходимо учесть:

- реальные трудозатраты;
- расчет затрат времени в предыдущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом;
- уровень существенности;
- проведенные оценки рисков аудита.

В общем плане аудиторская организация опреде-

ляет способ проведения аудита учетной политики. В случае решения провести выборочный аудит аудитор формирует аудиторскую выборку.

Составной частью общего плана являются положения по планированию управления и контроля качества выполняемого аудита. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- формирование аудиторской группы, численность и квалификацию аудиторов, привлекаемых к проведению аудита;

- распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;

- инструктирование всех членов команды об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;

- контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;

- разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;

- документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Аудиторская организация определяет в общем плане роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения аудита. В процессе подготовки общего плана и программы аудита аудиторская организация оценивает эффективность системы внутреннего аудита, действующей у экономического субъекта, и производит оценку риска этой системы внутреннего аудита (контрольного риска). Система внутреннего аудита может считаться эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а также выявляет недостоверную информацию. Оценивая эффективность системы внутреннего аудита, аудиторская организация должна собрать достаточное количество аудиторских доказательств. Если аудиторская организация считает возможным положить на систему внутреннего аудита и систему бухгалтерского учета как на гарант достоверности отчетности, она должна соответствующим образом скорректировать объем предстоящего аудита [7].

Один из наиболее важных вопросов, который нужно выяснить на этом этапе работы, - определение связанных и ассоциированных с предприятием сторон (связанными сторонами являются дочерние предприятия и любые другие стороны, которые могут влиять на управление и оперативную политику друг друга). Информация о них должна быть раскрыта, если она является существенной: должна быть описана природа и объем операций, осуществляемых сторонами, а также

взаимозадолженность. Такими операциями могут быть операции купли-продажи между филиалом и головным предприятием, обмен оборудованием между дочерними предприятиями и филиалами, займы и финансовая помощь и др., а также операции с важнейшими покупателями и поставщиками.

С первого дня работы аудитору следует ознакомиться с юридическими документами клиента: уставом, документами регистрации, протоколами заседаний совета директоров и собраний собственников. В них может содержаться информация о распределении полученной прибыли, объявлении дивидендов, выплате вознаграждений, подписании контрактов и соглашений, решениях об участии в других предприятиях, о приобретении собственности, предоставлении долгосрочных займов, предоставлении обеспечения и гарантии, определении круга лиц, имеющих право подписи.

Кроме того, для выяснения обязательств клиента важно ознакомиться с контрактами, договорами и соглашениями.

Программа аудита учетной политики является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством контроля качества работы [6].

Аудитору рекомендуется документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую аудиторскую процедуру, чтобы в процессе работы делать ссылки на них в своих рабочих документах.

Аудиторскую программу составляют в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего аудита и учета. Назначение этих тестов - выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора, необходимых для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу.

В зависимости от изменений условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной инфор-

магии руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора об учетной политике экономического субъекта.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита учетной политики должны быть оформлены документально и завизированы в установленном порядке.

На этапе планирования аудита определяется наличие и состав распорядительных документов по учетной политике предприятия.

Опыт аудиторских проверок показывает, что в отдельных организациях не утверждается приказ (распоряжение) руководителя об учетной политике. Тем самым нарушается положение, что формирование учетной политики является обязательным для всех организаций независимо от организационно-правовых форм, а раскрытие учетной политики обязательно для всех организаций, публикующих свою бухгалтерскую отчетность [7].

Отсутствие утвержденной руководителем учетной политики (основного внутреннего нормативного документа по бухгалтерскому учету) дает основание аудитору на начальном этапе проверки сделать вывод о недостаточном внимании руководства аудируемого предприятия к организации бухгалтерского учета и внутреннего аудита. Это, по нашему мнению, дает основание говорить об ограничении объема аудита и невозможности проведения проверки.

Изучение систем бухгалтерского учета и внутреннего аудита производится как при планировании аудита, так и непосредственно в ходе проведения аудиторской проверки. Рекомендуется использовать специально разработанные формы анкет, с помощью которых будет проводиться устный опрос персонала проверяемой организации. В них рекомендуется включать вопросы, касающиеся учетной политики предприятий производственной сферы в части техники и организации учета. Вопросы, касающиеся методического и налогового аспектов учетной политики, включать в данные анкеты не целесообразно, так как их следует изучать подробнее в ходе тестирования приказа по учетной политике. При планировании аудита необходимо установить, соблюдается ли в организации принцип последовательности применения учетной политики. Для этого следует рассмотреть приказы (распоряжения) об учетной политике не только за проверяемый период, но и за предшествующие, а в ряде случаев и последующие периоды. Аудитором проверяется обоснованность внесения изменений в учетную политику в соответствии с требованиями ПБУ 1/2008 [5]. Изменения в учетную политику должны вноситься приказами (распоряжениями) руководителя. Кроме того, аудитор выясняет, раскрывались ли последствия изменений в учетной политике, существенно влияющих на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, в бухгалтерской отчетности. Для получения данной информации изучается пояснительная записка

к бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Особое внимание аудитор должен обращать на наличие в учетной политике способов учета, отличных от установленных нормативными документами, и их раскрытие в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Применение таких способов является обоснованным, если они, в отличие от утвержденных в нормативных документах правил бухгалтерского учета, позволяют организации достоверно отразить ее имущественное состояние и финансовые результаты [6]. При этом сведения о фактах неприменения общепринятых правил бухгалтерского учета с соответствующим обоснованием в обязательном порядке должны включаться в пояснительную записку к бухгалтерской отчетности.

В ходе проведения аудиторской проверки следует выделить два основных направления аудита учетной политики:

- проверка соблюдения способов и приемов учета, закрепленных в приказе (распоряжении) об учетной политике и других внутренних документах;
- формирование мнения аудитора о влиянии применяемой учетной политики проверяемого экономического субъекта на показатели бухгалтерской отчетности и их достоверность.

Приступая к проверке определенного участка бухгалтерского учета, аудитор должен определить, какие варианты способы учета рассматриваемых объектов разрешены действующими нормативными и законодательными актами и каков порядок отражения избранных вариантов в учетной политике проверяемой организации. Необходимо использовать информацию, полученную на предварительном этапе проверки, когда производится анализ содержания распорядительных документов по учетной политике. По нашему мнению, на данном этапе целесообразно производить проверку содержания и раскрытия методического аспекта учетной политики параллельно с анализом налогового аспекта учетной политики. По результатам данного анализа складывается мнение о содержании главных аспектов учетной политики с точки зрения формирования достоверных показателей финансовой и налоговой отчетности и правомерности определения налоговой базы по отдельным налогам.

Анализируя содержание приказа (распоряжения) об учетной политике, аудитор выясняет:

- все ли положения приказа являются элементами учетной политики;
- все ли аспекты (организационный, технический, методический, налоговый, аналитический) учетной политики нашли в ней отражение.

Для оптимизации процедуры предложим систему тестирования, которая будет содержать четыре аспекта учетной политики. Учитывая тот факт, что первым этапом постановки бухгалтерского учета на предприятии является его организация, вызывает необходимость создания системы анкетирования организационного аспекта учетной политики (таблица 1).

Далее следует обратиться к рассмотрению системы

Таблица 1. Тестирование организационного аспекта учетной политики.

Проверяемый элемент	Ответ		Примечание
	Да	Нет	
1. Организационная форма ведения учета: а) структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; б) должность бухгалтера в штатном расписании; в) на договорных началах со специализированной организацией; г) на договорных началах с предпринимателем; д) руководителем.			
2. Утверждены ли: а) положение о бухгалтерии; б) должностные инструкции работников бухгалтерии.			
3. Применяемая форма бухгалтерского учета: а) мемориально-ордерная; б) упрощенная; в) журнально-ордерная; г) автоматизированная.			
4. Система взаимоотношений с аудиторской организацией			
5. Утверждение состава постояннодействующей комиссии для: а) установление сроков использования нематериальных активов; б) определения целесообразности и непригодности объектов основных средств			
6. Утверждение перечня лиц и сроков представления авансовых отчетов			
7. Утверждение сметы представительских расходов			
8. Имеется ли система внутреннего аудита в т.ч. за исполнением приказа об учетной политике			
9. Порядок ознакомления с приказом об учетной политике			

тестирования технического аспекта учетной политики (таблица 2).

Проведенный анализ практики работы предприятий позволяет сделать вывод о том, что большинство не отражают в приказе по учетной политике сведения о документообороте, что является серьезным нарушением.

Методические вопросы формирования учетной политики включают в себя способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на данные бухгалтерской отчетности, поэтому данный аспект учетной политики особенно важен (таблица 3).

При проверке методического аспекта учетной политики необходимо обратить внимание на следующее:

- методы оценки материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов по их видам;
- последствия изменений в учетной политике методов оценки материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов;
- стоимость материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов, переданных в залог;
- материально-производственные запасы отражаются в балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, который образуется за счет финансового результата организации, при этом резервирование производится в отношении материально-производ-

ственных запасов, которые либо морально устарели, либо полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость которых снизилась;

- разница между фактической себестоимостью основных средств, нематериальных активов и стоимостью их возможной продажи, отнесенная на финансовые результаты организации в случае наличия у нее на конец отчетного года запасов, в оценке, превышающей стоимость их возможной продажи, в случае уменьшения продажных цен, нанесения ущерба ценностям или если они полностью или частично устарели;
- установление лимита отнесения к основным средствам, отличного от рекомендованного;
- при составлении годовой бухгалтерской отчетности в отношении финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость и наблюдаются признаки обесценения, следует провести проверку наличия условий устойчивого существенного снижения их стоимости. Если проверка подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то организация образует резерв под обесценение финансовых вложений за счет финансового результата;
- решение о создании резервов сомнительных долгов в части требования осмотрительности должно приниматься организацией исходя из совокупности

Таблица 2. Тестирование технического аспекта учетной политики.

Проверяемый элемент	Ответ		Примечание
	Да	Нет	
1. Разработан и утвержден рабочий план счетов			
2. Правила документооборота и технологии обработки учетной информации; а) применение унифицированных форм первичных документов; б) утверждение форм первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы; в) утверждение перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов; г) утверждение графика документооборота; д) разработка номенклатуры дел бухгалтерской службы с учетом сроков хранения документов; е) определение лиц, ответственных за хранение документов.			
3. Порядок проведения инвентаризации: а) создание постоянно действующей комиссии; б) подготовка приказа о проведении инвентаризации; в) установление сроков проведения инвентаризации: • основных средств • нематериальных активов; • финансовых вложений; • товарно-материальных ценностей; • незавершенного производства; • денежных средств; • расчетов г) отражение результатов инвентаризации д) составление сличительных ведомостей.			
4. Объем, сроки и адреса представления отчетности: а) составление отчетности в объеме и сроки, установленные нормативными документами по бухгалтерскому учету; б) представление годовой бухгалтерской отчетности: • учредителям организации; • органам Минфина; • органам статистики; • другим заинтересованным пользователям.			

норм, установленных п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и п. 7 ПБУ 1/2008 [5]. В противном случае учетная политика организации не будет обеспечивать соблюдение требования осмотрительности в бухгалтерском учете. Образовывать резервы возможно только в тех случаях, когда по оценке организации реально существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности;

- списанию с бухгалтерского баланса подлежит дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, и другие долги, нереальные для взыскания. Оценка дебиторской задолженности рекомендуется производить в соответствии с Федеральным законом «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», как правило, одним из наиболее распространенных методов: доходным, затратным или методом сравнительных продаж. Выбор методики оценки должен осуществлять специалист, которому поручено ее проведение. Если оцениваемая дебиторская задолженность представ-

ляет собой право по подтвержденному денежному обязательству, оценка такой дебиторской задолженности должна основываться на величине подтвержденного денежного обязательства, указанного в документе, являющегося основанием такого подтвержденного денежного обязательства (решение суда);

- списанию с бухгалтерского баланса подлежит кредиторская и депонентская задолженность, по которой срок исковой давности истек. Списание дебиторской или кредиторской задолженности производится по каждому долгу и обязательству, которые выявляются при проведении инвентаризации расчетов. Документальным основанием для списания должен быть приказ (распоряжение) руководителя организации, а также соответствующее письменное обоснование;
- годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год, раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и от-



Таблица 3. Тестирование методического аспекта учетной политики.

Проверяемый элемент	Ответ		Примечание
	Да	Нет	
1. Учет нематериальных активов (НМА): а) оценка НМА для целей бухгалтерского учета; б) методы начисления амортизации: <ul style="list-style-type: none"> <li>• линейный способ</li> <li>• способ списания стоимости пропорционально объёму продукции</li> <li>• способ уменьшаемого остатка;</li> </ul> в) определение срока полезного использования НМА г) вариант учета амортизации НМА: с применением счета 05; без применения счета 05.			
2. Учет основных средств: а) оценка основных средств; б) методы начисления амортизации: <ul style="list-style-type: none"> <li>• линейный способ</li> <li>• способ списания стоимости пропорционально объёму продукции</li> <li>• способ уменьшаемого остатка</li> <li>• по сумме чисел лет срока полезного использования;</li> </ul> в) порядок изменения стоимости основных средств; г) восстановление основных средств: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по мере производства ремонта;</li> <li>• с созданием ремонтного фонда.</li> </ul>			
3. Учет материально-производственных запасов (МПЗ): а) методы поступления МПЗ: <ul style="list-style-type: none"> <li>• с использованием счета 10;</li> <li>• с использованием счетов 10, 15, 16.</li> </ul> б) способы списания МПЗ в производство: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по себестоимости единицы запасов</li> <li>• по средней себестоимости</li> <li>• по методу ФИФО</li> </ul>			
4. Учет готовой продукции: а) способы учета готовой продукции: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по фактической себестоимости</li> <li>• по нормативной себестоимости</li> <li>• по плановой производственной себестоимости</li> <li>• по прямым статьям затрат;</li> </ul> б) Учет отгруженной продукции			
5. Учет товаров: а) оценка товаров: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по продажным ценам</li> <li>• по покупным ценам.</li> </ul> б) учет расходов по заготовке и доставке товаров на склад: <ul style="list-style-type: none"> <li>• учитывается в составе издержек обращения на счете 44</li> <li>• по среднему проценту транспортных расходов.</li> </ul>			
6. Учет расходов организации: а) Группировка и списание затрат на производство <ul style="list-style-type: none"> <li>• по статьям калькуляции</li> <li>• по видам продукции</li> <li>• накладные (косвенные) расходы распределяются пропорционально прямой з/плате основных рабочих</li> </ul> б) порядок распределения и списания общепроизводственных расходов <ul style="list-style-type: none"> <li>• на счет 20</li> </ul>			

Таблица 3. Тестирование методического аспекта учетной политики.

<p>в) порядок распределения и списания общехозяйственных расходов</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• на счет 20</li> <li>• методом сокращенной себестоимости на счет 90/2</li> </ul> <p>г) порядок списания расходов будущих периодов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• равномерно</li> <li>• пропорционально объему продукции</li> </ul> <p>д) порядок признания расходов на продажу и управленческих расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ежемесячное списание на счет учета реализации</li> <li>• распределение между видами отгруженной продукции (в части расходов на упаковку и транспортировку)</li> <li>• распределение между реализованной продукцией и отгруженной продукцией</li> </ul> <p>е) Учет предстоящих расходов (создание резервов)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• резерв на предстоящую оплату отпусков работникам;</li> <li>• резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;</li> <li>• резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год;</li> <li>• резерв на ремонт основных средств.</li> </ul> <p>ж) оценка незавершенного производства:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• по фактической производственной себестоимости.</li> <li>• по нормативной производственной себестоимости.</li> <li>• по прямым статьям затрат</li> <li>• по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.</li> </ul>			
<p>7. Учет продажи продукции:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• по оплате;</li> <li>• по отгрузке.</li> </ul>			
<p>8. Создание оценочных резервов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• создание резерва по сомнительным долгам;</li> <li>• создание резерва под обесценение вложений в ценные бумаги.</li> </ul>			
<p>9. Учет финансовых результатов:</p> <p>а) списание дебиторской задолженности:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• за счет средств резерва по сомнительным долгам</li> <li>• на финансовые результаты</li> </ul> <p>б) варианты распределение и использования прибыли:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• распределяется по фондам</li> <li>• на погашение убытка прошлых лет</li> <li>• на выплату дивидендов учредителям.</li> </ul>			

чету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском учете не производятся.

Особое внимание необходимо уделить тестированию налогового аспекта учетной политики, для чего предлагаем использовать следующую таблицу (таблица 4).

В таблице 4 приведен пример сокращенного теста, содержащего основные объекты налогового аспекта учетной политики. Типичным нарушением при составлении учетной политики в части налогового аспекта является то, что ему уделяется либо недостаточное внимание, либо разработчики игнорируют его вовсе.

Предприятия делают ошибку, приводя в приказе способы бухгалтерского учета по всем возможным элементам учетной политики независимо от того, применялись ли они ранее и будут ли необходимы в дальнейшем. Для оценки полноты и правильности положений учетной политики аудитор должен убедиться, что

в распорядительных документах по учетной политике содержится информация, обосновывающая выбор организацией способов бухгалтерского учета:

- вариантность которых предусмотрена нормативными документами по бухгалтерскому учету и отчетности;
- описание которых отсутствует в нормативных актах;
- вариантность которых вытекает из противоречивости и несовершенства законодательства;
- особенности применения способов учета, исходя из специфики условий хозяйствования, отраслевой принадлежности и иных условий.

Если организация самостоятельно разрабатывает те или иные способы бухгалтерского учета, то аудитор должен проверить, соответствуют ли они допущениям и требованиям, установленным нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Несоответствие положений приказа (распоряже-

Таблица 4. Тестирование налогового аспекта учетной политики.

Проверяемый элемент	Ответ		Примечание
	Да	Нет	
1. Организационные моменты налогового учета: а) ведение налогового учета возлагается на: бухгалтерию организации; специально созданное налоговое управление; на руководителя организации; на другое лицо по решению руководителя организации; отдел по налоговым начислениям.			
б) налоговые учетные регистры: на бумажном носителе; в электронном виде.			
2. Налог на добавленную стоимость: а) определение момента возникновения налоговых обязательств по НДС; б) НДС по нормируемым затратам в) распределение «входящего» НДС между операциями, облагаемыми налогом и освобожденными от налогообложения г) способ определения налогового периода.			
3. Налог на прибыль: а) учет доходов и расходов для целей налогообложения: кассовый метод метод начисления б) предприятие уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль ежемесячно исходя из расчета за предыдущий квартал ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли ежеквартально			
4. Методы оценки имущества и обязательств для целей налогообложения: а) начисление амортизации по амортизируемому имуществу: линейный нелинейный; б) организация резерва по сомнительным долгам; в) организация резерва предстоящих расходов на оплату отпусков; г) организация резерва предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; д) организация резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию е) при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), применяется метод оценки: по средней себестоимости ФИФО по стоимости единицы запасов; ж) резерв расходов на ремонт основных средств			

ния) об учетной политике действующим нормативным актам можно выявить при тестировании. Одной из причин таких несоответствий является несвоевременность внесения корректировок в связи с изменениями в нормативных актах. Типичное нарушение состоит в том, что в приказ переписывается множество цитат из бухгалтерского и налогового законодательства, тогда как задача заключается главным образом в выборе и обосновании одного способа учета из нескольких альтернативных вариантов, предлагаемых законодательством.

Способы ведения бухгалтерского учета, выбранные организацией при формировании учетной политики,

применяются с 1 января года, следующего за годом издания соответствующего распорядительного документа, и распространяются на все структурные подразделения организации независимо от места их расположения [6].

Информация об учетной политике как неотъемлемая составляющая пояснений к бухгалтерской отчетности является одним из объектов аудиторской проверки.

С одной стороны, в процессе аудита следует установить соответствие избранной учетной политики характеру и условиям деятельности организации, а также действующим правилам и общепризнанным процеду-



рам. Аудитор должен оценить используемые способы ведения бухгалтерского учета с точки зрения рациональности и экономичности построенного на их основе учетного процесса, влияния на формирование полной и достоверной картины имущественного и финансового положения организации. При этом следует соотносить соответствие затрат на осуществление учетной политики с необходимой потребностью в информации о деятельности организации для целей управления. Результаты такой проверки в целом должны найти отражение в аналитической части аудиторского заключения и носить конфиденциальный характер. Несоответствия существенного характера отражаются в итоговой части аудиторского заключения.

С другой стороны, аудитору необходимо высказать свое мнение о достоверности отчетности и ее соответствии реальному положению дел в организации. Мнение аудитора о достоверности отражения учетной политики служит основой выводов и действий контрагентов организации. Пользователь бухгалтерской отчетности должен быть уверен в надежности не только числовых данных, но и пояснений к ним, т. е. информации, раскрывающей учетную политику, на основе которой сформирована отчетность.

Аудитору необходимо установить, насколько полно и достоверно представлена информация, а также каким образом организация самостоятельно признает поступления доходов от обычных видов деятельности или прочих поступлений, характера своей деятельности, виды доходов и условия их получения. При этом аудитор принимает во внимание факторы (существенность, регулярность и т.п.), которые были приняты организацией при решении вопроса о «предмете деятельности» при принятии учетной политики.

Таким образом, рассмотрен внешний аудит учетной политики. Полагаем, что оказание услуг, сопутствующих аудиту учетной политики, является наиболее актуальным, особенно в условиях сближения бухгалтерского и налогового учета. Предложен оптимальный вариант применения учетной политики, который следует отразить в приказе по учетной политике. Рекомендовано оптимизировать процедуру тестирования пред-

ставленного приказа, которая содержит пять аспектов учетной политики, а именно: методический, организационный, технический, налоговый и аналитический. Значение тестирования приказа по учетной политике для аудитора велико, так как оно помогает выявить, какие из аспектов учетной политики отражены не в полной мере. В ходе проведенного исследования указано значение налогового учета при формировании учетной политики предприятия и ее соблюдения, а также дана сравнительная оценка отдельных законодательных и нормативных актов в области бухгалтерского и налогового учета.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008 года
2. Федеральные стандарты аудиторской деятельности (Утвержден приказом Минфина России от 24 мая 2010 г. № 46н) (ФСАД 1/2010) АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ О БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ И ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ О ЕЕ ДОСТОВЕРНОСТИ
3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности (Утвержден приказом Минфина России от 24 мая 2010 г. № 46н) (ФСАД 2/2010) МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ
4. Федеральные стандарты аудиторской деятельности (Утвержден приказом Минфина России от 24 мая 2010 г. № 46н) (ФСАД 3/2010) ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н
6. Арабян К. К. Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит». - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. -447 с.
7. Аудит: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Под ред. В.И. Подольского. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008. - 744 с.

## AUDIT STANDARD – RECOMMENDED ASPECTS OF THE REGISTRATION POLICY

© 2012

*N.S. Sahchinskaja*, doctoral candidate, senior lecturer of the chair  
«Tax business, book keeping and audit»  
*Samara humanitarian academy, Samara (Russia)*

*Keywords:* Audit; Auditing; accounting policy; the auditor's report.

*Annotation:* We detail the structure and content of the external audit of accounting policies, as well as an overview of regulations, which reflect the need for disclosure of accounting policy the entity and its effect on the expression of the auditor.